
Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades (un análisis de la normativa española desde una perspectiva internacional, comunitaria y constitucional)

José Manuel CALDERÓN CARRERO

Tirant lo blanch, «colección financiero», Valencia, 2005, 189 págs.

Es principio obligado de toda recensión el hacer una somera referencia al autor de la obra que se comenta, pues de su relevancia depende en parte también la de su obra. En este caso la tarea es superflua, pues este prolífico autor constituye una obligada referencia en la doctrina española del Derecho financiero y tributario y, muy en especial, en los aspectos comunitarios e internacionales del mismo ¹.

Es un lugar común resaltar que el Derecho internacional tributario responde a una lógica y principios distintos. Tal situación empaña notablemente la comprensión de la materia. Por eso es de agradecer el generoso esfuerzo realizado por el profesor CALDERÓN CARRERO en este trabajo, confirmando su descatalogada posición en la «avanzadilla» española que ha comenzado, desde hace unos años, a allanar el pedregoso camino que constituye el estudio de los múltiples y complejos aspectos que aún hoy seguimos denominando tributación internacional o comunitaria. División que, en todo caso, sólo puede desaparecer con el tiempo, pues la creciente integración en la Unión Europea (UE) con lo que supone de necesaria cesión de soberanía en materia tributaria, así como el contexto actual de globalización apuntan a la irreversibilidad de estos cambios, con la consiguiente difuminación de las fronteras dogmáticas aludidas.

Con todo, conviene hacer hincapié en que el trabajo objeto de nuestro comentario es un estudio de «derecho interno», pues pone de manifiesto las crecientes implicaciones que la actual situación está produciendo en la configuración de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades español (IS, en adelante). Pero no es éste tampoco, pese al título, un trabajo que concierna exclusivamente a la «parte especial» del Derecho tributario, sino que, en palabras de su prologuista, profesor J. RAMALLO MASSANET, «en ella se abordan temas nucleares –como es el de las fuentes del Derecho producido por organizaciones internacionales– que no se pueden desconocer y que, de un modo u otro, deberán integrarse en la Teoría General del Derecho» (prólogo, pág. 14).

Tras el análisis de estos temas, y de nuevo citando al prologuista, se llega con este estudio a una conclusión que este último profesor califica con razón de paradójica, y es que «las organizaciones internacionales, que carecen de una base democrática como la que tiene el Estado-nación,

¹ Además de las numerosas publicaciones en prestigiosas revistas españolas y extranjeras, cuyas son, en solitario, las siguientes monografías: *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión Europea*. Pamplona: Aranzadi, 1997; *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. Madrid: McGraw-Hill, 1997; *Advance Pricing Agreements: a Global Analysis*. London: Kluwer, 1998. *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2000.

pueden ser una garantía de que los agentes económicos que emigran de los ámbitos estatales quedan vinculados a reglas jurídicas producidas por dichas organizaciones internacionales con carácter de *soft-law* a través del cual vuelven a integrarse y conectarse aquellos agentes económicos globalizados a los ordenamientos estatales a través de su aplicación por la Administración nacional o por la interpretación que hagan los Tribunales de Justicia nacionales de aquel "derecho débil"» (prólogo, pág. 16).

Quizá exista en nuestro país una cierta resistencia de la doctrina por entrar en el análisis de estos ámbitos, tendencia que posiblemente pueda explicarse, entre otros factores, porque el sistema no está cerrado y resulta difícil encontrar principios permanentes a partir de los que proceder de forma lógico-deductiva. El análisis necesariamente inductivo encuentra además numerosos obstáculos desde una perspectiva de purismo dogmático: no hay legislador, luego éste no puede ser completo. Con carácter general, se trata de un ámbito jurídico caracterizado por la abundancia de fuentes y su heterogénea tipología (*soft law*, *hard law*, *semi-hard law*...), que además están sujetas a un agotador e incesante dinamismo.

Una situación de policentrismo de fuentes, entre las que hay que incluir tanto las tradicionales (*hard law*) como toda una serie de informes y directrices, que conforman lo que se suele denominar *soft law*, y que dada su generalizada aceptación y adopción por los Estados, ha ido paulatinamente adquiriendo el *status* de *semi-hard law* o derecho impropio. Y lo relevante es que esto se produce en muchos aspectos, en muchas ocasiones por una curiosa interacción entre el Derecho tributario internacional y el Derecho comunitario, o incluso la derivación que de este derecho ha realizado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Así por ejemplo (pág. 50) el principio comunitario de no discriminación ha tenido como uno de sus efectos la obligación de que la regulación nacional establecida para las operaciones internacionales deba ser extendida a las operaciones internas (es decir, realizadas en el ámbito de la UE), y a través de tal proceso, es decir, a consecuencia de los condicionantes establecidos por el Derecho comunitario, muchos de los elementos esenciales de los impuestos más internacionalizados (en especial, la base imponible del IS) termina estando muy influida, cuando no directamente predeterminada, por normas que, desde una estricta perspectiva jurídico-técnica, no son *derecho*.

Con este telón de fondo, el objeto de esta obra es poner de manifiesto la relevancia de la regulación internacional de precios de transferencia para el Derecho tributario español, y las relevantes, por graves, consecuencias de su no alineamiento con tal régimen internacional.

El libro está dividido en cuatro capítulos, dejando a un lado la introducción. En primer lugar (Cap. II, *Panorama normativo de los precios de transferencia en el actual contexto internacional*, págs. 23-61), se trazan las líneas generales de los precios de transferencia en el actual contexto internacional. En esta parte del estudio, el autor da amena cuenta de las iniciativas más recientes en materia de precios de transferencia. El relato ofrece una excelente foto fija del panorama de precios y de su dinamismo, sin renunciar a la necesaria crítica. Se trata de un exhaustivo estudio donde se da cuenta de todas las iniciativas existentes en la actualidad, tanto a nivel comunitario como internacional, tamizadas por la doctrina más actual, nacional e internacional, que es traída al texto de una manera sencilla y sumamente esclarecedora. El lector puede llegar a sentir cierta asfixia,

pero esto son las auténticas tripas de nuestra imposición directa. Así, el exhaustivo relato ayuda a comprender algunos fenómenos actuales a los que quizá no se haya prestado suficiente atención, como, por ejemplo, el fenómeno de «comunitarización de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia» (págs. 29 y ss.), donde se expone brillantemente cómo la UE recoge el testigo de la OCDE en esta compleja materia (pág. 30), demostrándose, por otro lado, que nuestro país tiene aún un largo camino por recorrer en materia de precios de transferencia (págs. 32 y 57 y ss., entre otras).

En otro orden de cuestiones, y entre otros aspectos de interés, el autor demuestra cómo la regulación internacional de precios constituye un importante bastión para proteger las bases imponibles del IS, de manera que si en materia de tipos es generalizada la tendencia a la baja (*race to the bottom*), en lo que se refiere a los medios utilizados por los Estados para asegurar la correcta aplicación y regulación de los precios, la tendencia es la contraria (*race to the top*).

De forma sutil se van trazando las relaciones entre las distintas tendencias existentes, para finalizar por dar una imagen fiel del panorama internacional de precios de transferencia. Llama poderosamente la atención, y es una constante de la obra, la ingente información que se ofrece al lector en sus páginas. Por eso sorprende aún más que la lectura no resulta farragosa ni haga decaer la atención del lector. Con todo, sí cabe realizar una leve crítica a la forma, y es el ocasionalmente excesivo discurso en nota a pie de página. Pero ello es una crítica porque ninguna nota es «de adorno» o en balde, todas, en general, tienen más sustancia que forma (por ejemplo, la interesante nota 322, en págs. 158-159).

Con posterioridad, se dedica en el libro atención a exponer los motivos por los cuales es deseable una cierta igualación en la normativa internacional y comunitaria sobre precios de transferencia (Cap. III, *Relevancia del alineamiento de la normativa interna con las Directrices OCDE sobre precios de transferencia a nivel internacional y europeo*, págs. 63-74), haciendo con todo especial hincapié en la relevancia de la forma jurídica empleada para coordinar la normativa interna con lo que en la actualidad constituye un auténtico régimen internacional (*international tax transfer pricing regime*) (págs. 64 y ss., lo cual no impide la flexibilidad en su interpretación, págs. 98 y ss.), de manera que en el siguiente capítulo (Cap. IV, *La relevancia de la fórmula jurídica para alinear la normativa interna con las directrices de precios de transferencia*, págs. 75-154) el autor realiza un exhaustivo análisis de los problemas que pueden derivar de la falta de coordinación (de especial interés es el relato de la *global tax war* en págs. 86 y ss.), lo cual ha sido incluso admitido por nuestro Tribunal Supremo, al asumir el importante valor de las directrices OCDE (pág. 90).

Es sobre todo el análisis realizado en páginas 96 y siguientes, donde se analiza la forma en la que se ha producido la recepción del principio de plena competencia (*arm's length*) en los ordenamientos de los Estados, y en especial en el español, el que sienta las bases para el último capítulo (Cap. V, *Interrelación entre la normativa española sobre precios de transferencia y los principios recogidos en las directrices OCDE: el déficit de alineamiento de la normativa española con la práctica internacional*, págs. 155-176). De especial interés resulta el análisis acerca de cómo dichas directrices se han «deslizado» en el ordenamiento español a través de la práctica administrativa y judicial (págs. 114 y ss.), situación que se ha producido también en otros países (págs. 119 y ss.).

Finalmente, en el capítulo dedicado a la norma española de precios de transferencia, el autor expone de manera breve pero completa los aspectos de dicho régimen que resultan más problemáticos, derivándose la mayoría de los conflictos de la configuración de principio que ha realizado el legislador español, al concebir el régimen de precios de transferencia como un régimen anti-abuso, de finalidad netamente recaudatoria (pág. 158), obviando, o dejando en un segundo plano, la finalidad anti-distorsión de la competencia, a través de la correcta distribución o atribución de poder tributario en el ámbito internacional, que, entre otras, tiene tal régimen, según se expone motivadamente en todo el trabajo, cuyos numerosos aspectos interesantes han debido quedar, por razones de espacio, fuera de esta recensión.

Para finalizar, y de acuerdo con lo que apuntábamos más arriba, conviene constatar que constituye una tradición arraigada, al menos en el ámbito académico que estudia el derecho tributario, el trazar una división, más o menos impermeable, pero certera, entre el Derecho interno, comunitario e internacional. A ello va en ocasiones unido un cierto prejuicio acerca de quienes entre nosotros han dedicado mayor atención a estas cuestiones, siendo el reproche más común el que no son, estrictamente, Derecho tributario. Las más de las veces, se llega a esta conclusión tras comprobar que el Derecho internacional tributario sigue una lógica o se mueve por fuerzas poco asimilables a las que informan el interno. Son otros principios, y también otras lógicas, que sin embargo tienen una penetración creciente en nuestro sistema. En fin, no sólo el Derecho tributario internacional y comunitario es Derecho tributario en todos los sentidos, sino que cada vez lo es más. De poner esta cada día más clara realidad de manifiesto, se encarga con brillantez y soltura el profesor CALDERÓN CARRERO.

Violeta Ruiz Almendral
Profesora de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Carlos III de Madrid